



LES SYSTÈMES DE CONTRÔLE TRADITIONNELS ET MODERNES : ARTICULATION ET MODES D'EXISTENCE DANS LES ENTREPRISES FRANÇAISES.

Youssef Errami

► To cite this version:

Youssef Errami. LES SYSTÈMES DE CONTRÔLE TRADITIONNELS ET MODERNES : ARTICULATION ET MODES D'EXISTENCE DANS LES ENTREPRISES FRANÇAISES.. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543115

HAL Id: halshs-00543115

<https://shs.hal.science/halshs-00543115>

Submitted on 5 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LES SYSTÈMES DE CONTRÔLE TRADITIONNELS ET MODERNES : ARTICULATION ET MODES D'EXISTENCE DANS LES ENTREPRISES FRANÇAISES.

Youssef ERRAMI
ATER à l'IAE de Pau
Domaine Universitaire
B.P. 675, 64012 Pau.
Tél. : 05.59.40.80.00
Télécopie : 05.59.40.81.10
Courriel : youssef.errami@laposte.net

Résumé :

Cette étude qualitative a pour objectif d'explorer les pratiques d'utilisation des systèmes de contrôle et de mesure de la performance dans les entreprises françaises à la lumière des modèles théoriques développés depuis les années 1990, et des travaux de Robert Simons sur les systèmes de contrôle « diagnostic » et « interactif ».

Il en ressort que les acteurs, face à une situation difficile de l'entreprise, n'utilisent pas toutes les possibilités des systèmes de contrôle pour chercher des solutions, mais essaient de réduire l'incertitude en concentrant leur attention sur un nombre limité d'indicateurs, peu compliqués, bien maîtrisés, et dont les finalités sont complètement comprises.

Mots clés : contrôle, mesure, pilotage, environnement, performance.

Abstract:

This qualitative study aims to exploring the practices of use of the Management Control Systems in the French firms in the light of theoretical models developed since the 1990s and through Robert Simon works on the "diagnostic" and "interactive" systems of control.

It emerges from it that facing a difficult situation, the actors of a firm do not use the totality of the control systems to find solutions. They rather try to reduce uncertainty by concentrating their attention on a restricted number of indicators which are not much complicated, well controlled and which purposes are absolutely understood.

Key words: control, measurement, drive, environment, performance.

INTRODUCTION

Depuis la deuxième moitié des années 1980, beaucoup de travaux font le constat de l'insuffisance du contrôle de gestion traditionnel. Johnson et Kaplan (1987) étaient parmi les premiers auteurs à expliquer la perte de pertinence du contrôle de gestion par le découplage entre les systèmes financiers de contrôle et les enjeux opérationnels des organisations, quand Chassang (1987) mettait l'accent sur la nécessité de faire apparaître les flux physiques occultés par les flux financiers.

Un nombre important de modèles de contrôle et de mesure de la performance ont été mis au point pour permettre des mesures financières et non financières couvrant les différentes perspectives qui, dans leur combinaison, fournissent aux dirigeants une façon de traduire la stratégie dans un ensemble cohérent de mesures de la performance (Lynch et Cross, 1991 ; Fitzgerald et al., 1991 ; Morin et al., 1994 ; Atkinson et al., 1997 ; Kaplan et Norton, 1992 ; Sveiby, 1997). Avec, toutefois, des perspectives bien différentes d'un modèle à l'autre, modèles que nous présenterons succinctement dans ce travail.

D'autre part, une théorie rénovée du contrôle a été proposée par Simons (1995) qui part du constat que la théorie classique du contrôle envisage les individus comme opportunistes et paresseux. Il fait l'hypothèse contraire que les gens ont généralement le désir de bien faire, de se réaliser, de contribuer et de créer. Ce sont souvent la structure d'organisation et les modes de contrôle qui entravent cette volonté. Partant de ce constat, l'auteur propose les deux catégories de systèmes de contrôle appelés à coexister dans les organisations : les systèmes « diagnostic », et les systèmes « interactifs ».

Nous chercherons à voir comment les systèmes de mesure de la performance dans les entreprises se rapprochent ou non des modèles théoriques ainsi présentés. Il nous semble clair, en effet, qu'il y a une large variation dans la nature des systèmes de contrôle et de mesure de la performance, qui va de combinaisons limitées de mesures financières et non financières aux systèmes plus complets reliant des opérations aux perspectives différentes et à la stratégie (Hoque et James, 2000 ; Ittner et Larcker, 1998b ; Ittner et Larcker, 2003 ; Ittner, Larcker et Randell, 2003).

1. LE CADRE THÉORIQUE

En 1965, Anthony définit le contrôle de gestion comme *un processus par lequel les gérants sont assurés que les ressources sont obtenues et utilisées pour la réalisation des objectifs d'une manière efficace et efficiente*. Anthony a fait évoluer cette définition en 1988. Pour lui, le contrôle de gestion *représente le processus par l'intermédiaire duquel, les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie de l'organisation*.

Henri Bouquin (1996) identifie les finalités du contrôle comme étant la nécessité de relier la stratégie au quotidien de l'entreprise, d'orienter les comportements des individus, et d'identifier les relations entre finalités et ressources.

Nous notons donc que l'influence sur les comportements est l'une des finalités principales du

contrôle de gestion. C'est ainsi que se sont développées différentes typologies des systèmes de contrôle dans les entreprises que nous présentons dans cette première partie.

1.1 Les conceptions des systèmes de contrôle

Après avoir présenté l'analyse des systèmes de contrôle selon William Ouchi, et ses extensions notamment par Norman Macintosh, nous allons traiter du cadre d'analyse novateur de Robert Simons.

1.1.1 Les conceptions classiques des systèmes de contrôle

William Ouchi (1979) a proposé, en se basant sur le cadre d'analyse de James Thompson (1967), une typologie qui permet d'émettre des hypothèses pour mieux comprendre la problématique du contrôle dans une organisation. Par cette typologie, Ouchi cherche à déterminer les mécanismes qui permettent à une organisation de réaliser ses objectifs en associant un certain type de contrôle à des caractères organisationnels particuliers. Les paramètres retenus sont le niveau de connaissance du processus de production et la capacité à mesurer les résultats.

Ouchi propose trois systèmes dominants de contrôle :

- Le contrôle par le marché : ce type de contrôle est intéressant lorsque les objectifs stratégiques ou le processus de production ne sont pas maîtrisés. Il s'agit d'une introduction des mécanismes de marché au sein de l'organisation afin de parvenir à une régulation par l'échange économique dans un contexte de concurrence. C'est un contrôle efficace lorsque les objectifs définis sont rationnels. La logique de contrôle par les résultats prévaut ici sur la conformité à des règles de comportement. Néanmoins, malgré l'allègement apparent des mécanismes de régulation, il ne s'agit pas d'une disparition des règles, mais simplement d'un changement de leur nature.
- Le contrôle par la bureaucratie : c'est l'ensemble des règles et procédures formelles qui indiquent ce qu'il faut faire ou ne pas faire (Livian, 1998). Lorsque les objectifs stratégiques sont clairs et les moyens de les atteindre sont maîtrisés, la spécification des règles de comportement et de production amène à la constitution d'un système bureaucratique, et ce, que la mesure de la performance soit forte ou faible. Cette forme de contrôle est applicable dans un environnement prévisible, et suppose des problèmes analysables et des tâches peu complexes.
- Le contrôle par le clan (ou la tradition) : il s'impose quand il n'est pas possible d'établir de règles de production, et quand les résultats définitifs ne sont pas disponibles. Il repose sur des rites, des coutumes, sur une forte socialisation des individus, internalisant le contrôle en chacun d'entre eux par son adhésion, plus au moins volontaire, aux principes et valeurs de l'organisation. C'est le cas des activités de recherche et développement, des hôpitaux, etc.

Bien entendu, les différentes formes de contrôle ne s'excluent pas les unes les autres, elles peuvent être complémentaires. Ainsi, s'il est important de distinguer le contrôle par le comportement du contrôle par le résultat dans une organisation, ces deux types de contrôle sont interdépendants et non substituables (Ouchi et Maguire, 1975). De plus, l'importance de

la perception du contrôle par le comportement diminue quand la perception du contrôle par le résultat augmente (Ouchi, 1978), ce dernier se transmettant mieux entre les différents niveaux hiérarchiques que le contrôle par le comportement.

Cette analyse a été approfondie et étendue par Norman Macintosh (1994) et Challagalla et Shervani (1996).

Ainsi, Macintosh (1994) a réalisé un travail d'affinement et d'approfondissement de la typologie d'Ouchi. Il décrit les méthodes d'évaluation et de suivi pouvant être utilisées. Il propose ensuite, des systèmes de contrôle pour chaque situation possible. Enfin, il compare l'usage idéal de la comptabilité de gestion aux usages effectifs (de la Villarmois, 1999).

Lorsque la connaissance des moyens et du processus de production est parfaite, et que les objectifs sont clairs, les ressources utilisées doivent correspondre aux résultats attendus. Le contrôle envisagé est un contrôle de type bureaucratique basé sur des critères comportementaux. Mais les résultats peuvent diverger de l'optimum lorsque l'un des deux paramètres est incertain. Macintosh préconise la réalisation de tests instrumentaux pour voir si des objectifs intermédiaires préalablement choisis sont atteints. Enfin, si des sources d'incertitudes existent et concernent les deux paramètres, il faudra mener des tests sociaux.

Macintosh affirme par ailleurs que l'utilisation de ces types de contrôle peut se faire d'une manière non rationnelle, et s'éloigner de l'utilisation optimale. Ainsi, les systèmes de comptabilité et de contrôle censés apporter des propositions dans le cadre du contrôle bureaucratique, peuvent être utilisés comme parades aux problèmes posés. Ces systèmes peuvent être utilisés dans le contrôle par le marché, pour conforter les engagements déjà adoptés au lieu de favoriser la réflexion dans l'organisation. Enfin, dans la logique du contrôle par le clan, ces systèmes peuvent s'avérer être des moyens pour se prémunir, plutôt que des moyens pour développer le dialogue.

Macintosh a distingué d'autres formes de contrôle, considérées comme marginales. Il s'agit du contrôle charismatique et du contrôle collégial :

- Le contrôle charismatique est préconisé dans une organisation lorsque les objectifs sont clairs, mais un environnement mouvant, ou encore, une situation de crise rendent le processus de production incertain. Les logiques de fonctionnement de l'entreprise ne sont plus conformes aux exigences d'adaptation à l'environnement. La direction aura pour rôle de promouvoir le dialogue dans l'entreprise pour permettre de dégager les meilleures perspectives d'avenir, et son intervention dans ce dialogue devra se limiter à canaliser les efforts pour l'atteinte des objectifs. La rémunération des individus doit être directement liée à la réalisation des objectifs, le but étant de les motiver. Ce type de contrôle, qui ne correspond pas à une activité en particulier, ne peut être utilisé que pour une période limitée. Une fois les processus maîtrisés, il est vivement conseillé de revenir à un contrôle de type classique (la bureaucratie ou le marché). Le risque de déviation du contrôle charismatique de son usage idéal consiste à son utilisation comme réponse, plutôt que pour favoriser l'apprentissage.
- Le contrôle collégial est intéressant lorsque les objectifs ne sont pas clairs, alors que les connaissances nécessaires à la transformation ainsi que les moyens de sa mise en œuvre sont maîtrisés. Un collège d'individus, choisis pour leur compétence, doit délibérer sur les valeurs principales de l'entreprise, et chercher le consensus nécessaire sur ses finalités et sur les moyens d'y parvenir. Mais malgré la diffusion de ce type de contrôle, reste qu'il peut être

perçu comme un système manquant de démocratie. De plus, les pouvoirs du collège sont souvent détournés par la direction pour valider ses propres choix (de la Villarmois, 1999).

Il existerait par ailleurs, selon Challagalla et Shervani (1996), une autre forme de contrôle qui serait une variante du contrôle par les comportements, il s'agit du contrôle par les compétences : c'est un contrôle qui passe par une standardisation des compétences des subordonnés, plus que par la nécessité de conformer leur conduite à des consignes précises. Cette forme de contrôle se manifeste à l'occasion du recrutement, par la recherche de profils et de formations qui garantiront l'existence de comportements nécessaires à des exigences futures (Livian, 1998).

Il est également admis que ces différents systèmes de contrôle peuvent être utilisés simultanément. Ainsi, les contrôles par les compétences et par le marché peuvent être associés sans difficulté (l'évolution de la normalisation en est un très bon exemple). Ce dernier, repose par ailleurs sur une certaine idéologie (qui nous renvoie au clan) selon laquelle, le marché est le meilleur régulateur pour l'organisation. Cependant, il est difficile de s'appuyer uniquement sur le contrôle par la tradition, car l'existence d'une culture d'entreprise devrait être une réalité permanente, et non pas une alternative aux autres systèmes de contrôle (Bouquin, 1994). L'existence de règles formelles est donc indispensable (Livian, 1998). Reste que le principal risque d'une culture très fortement enracinée est la résistance au changement dans un environnement mouvant (Lemaitre, 1984).

A côté de la vision conservatrice des systèmes de contrôle matérialisée par les travaux de William Ouchi (1980), de Norman Macintosh (1994) ou encore de Challagalla et Shervani (1996), il existe une vision moderne des dimensions du contrôle selon laquelle le contrôle dans une organisation a également pour rôle de stimuler l'apprentissage organisationnel, c'est la vision de Simons (1995).

1.1.2 Les conceptions des systèmes de contrôle de Robert Simons

Robert Simons (1995) définit le contrôle de gestion comme « *l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ».

En partant d'une étude de cas (1990), Simons explique que « *toutes les organisations, grandes et complexes, ont des systèmes similaires de contrôle de gestion (...) mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion* ».

Cette constatation l'amène à identifier deux catégories de systèmes de contrôle : la première est celle des systèmes surveillés de près par les managers. La seconde regroupe les systèmes de contrôle dont la surveillance est déléguée. Cette différenciation correspond à la distinction entre le contrôle dit « interactif » et le contrôle dit « diagnostic » ou programmé, selon la terminologie employée par l'auteur dans plusieurs de ses publications (1987b, 1990, 1991, 1994, 1995).

Ainsi, Simons décrit, dans son ouvrage de référence¹, les systèmes de contrôle « diagnostic » comme « *les systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation, et corriger les déviations par rapport aux standards définis de performance* » (p.59). Ce type de contrôle est réalisé à travers un nombre important

¹ Simons R. (1995), *levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.

d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance. Du fait de l'exhaustivité que doit revêtir la mesure de la performance et par conséquent, le volume important de l'information à traiter, ce type de contrôle est souvent informatisé pour libérer du temps pour l'analyse. C'est un contrôle plus distancé fondé sur une gestion par exception, les indicateurs n'étant suivis par les dirigeants que lorsqu'il y a des écarts constatés entre les résultats et les prévisions. L'auteur considère que le contrôle « diagnostic » correspond au contrôle de gestion dit classique, car il est le sujet de la majeure partie de la littérature en contrôle de gestion. Les exemples les plus parlants sont les plans et les budgets (P.61).

Il décrit ensuite les systèmes de contrôle « interactifs » comme « *les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* » (p.95). Toute l'attention des managers est concentrée sur un de leurs outils de contrôle. Son rôle est de leur permettre une meilleure implication dans la gestion à travers une interaction poussée avec leurs subordonnés dans le traitement des choix stratégiques. Il note par ailleurs qu'un système de contrôle « diagnostic » peut être utilisé d'une manière interactive.

Simons décrit également deux autres axes de contrôle, cette fois stratégiques, qui sont les systèmes de croyances et les systèmes de frontières.

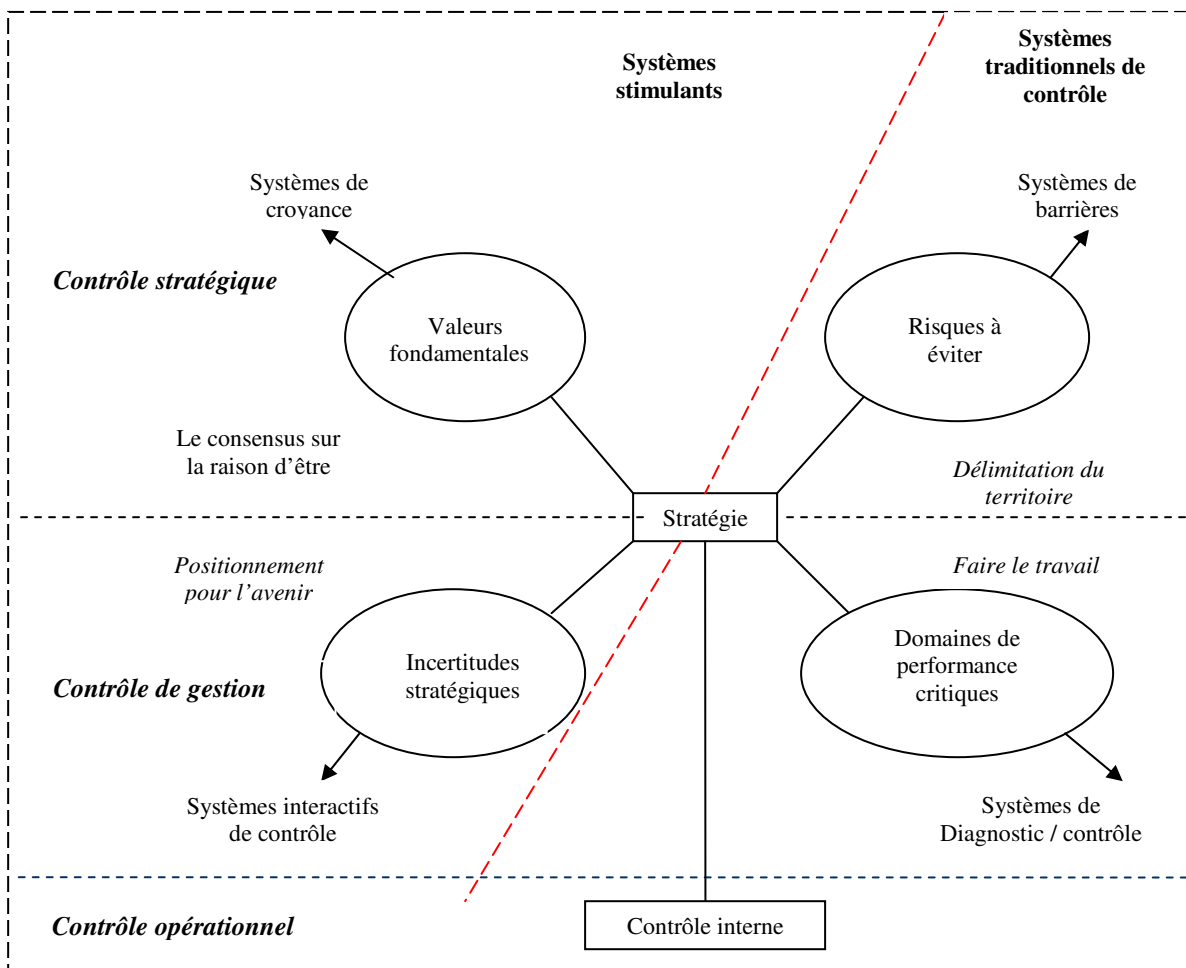


Figure 1 : Les systèmes de contrôle chez Simons (1995)

Les systèmes de croyance servent à guider la recherche de nouvelles opportunités. Il s'agit de l'ensemble des documents communiqués aux salariés et qui définissent les valeurs principales de l'entreprise, sa raison d'être et ses orientations.

Les systèmes de barrières limitent les domaines de recherche d'opportunités. Les managers d'une organisation doivent définir les actions et les comportements non tolérables dans la poursuite de la mission.

Bien qu'elle soit novatrice, cette grille reste pourtant déconnectée des grands débats sur le contrôle de gestion et son éventuel renouveau (développement des tableaux de bord stratégiques, ABC, la mesure de la création de la valeur...) (Berland et al., 2005). En effet, Simons ne les intègre à aucun moment comme élément de sa réflexion alors qu'ils sont omniprésents dans les revues académiques et professionnelles. C'est ce que nous tenterons de faire, en cherchant l'articulation des systèmes de contrôle présentés ci-après, avec les systèmes de mesure de la performance dans les entreprises françaises.

1.2 Les modèles de mesure de la performance

Plusieurs modèles ont vu le jour dans les années 1990 dont le point commun est la volonté de prendre en compte les enjeux opérationnels des organisations en parallèle des enjeux financiers. Cette prise en compte serait un facteur d'amélioration des performances.

Nous nous limiterons ici à présenter trois modèles de références, qui sont : le modèle de Morin et al. (1994), le modèle de Atkinson et al. (1997) et le modèle de Kaplan et Norton (1992).

1.2.1 Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994, 2000)

Ce modèle a été construit en 1994 autour des quatre perspectives : efficacité économique, valeur des ressources humaines, légitimité auprès des groupes externes et pérennité de l'organisation. Il s'est vu enrichir d'une cinquième perspective : l'arène politique (Morin et al., 2001).

C'est un modèle qui se base sur une véritable réflexion théorique basée sur une approche multidisciplinaire (économie, psychologie, sociologie, sciences politiques, ...), mais également sur un travail d'enquête pour évaluer sa validité.

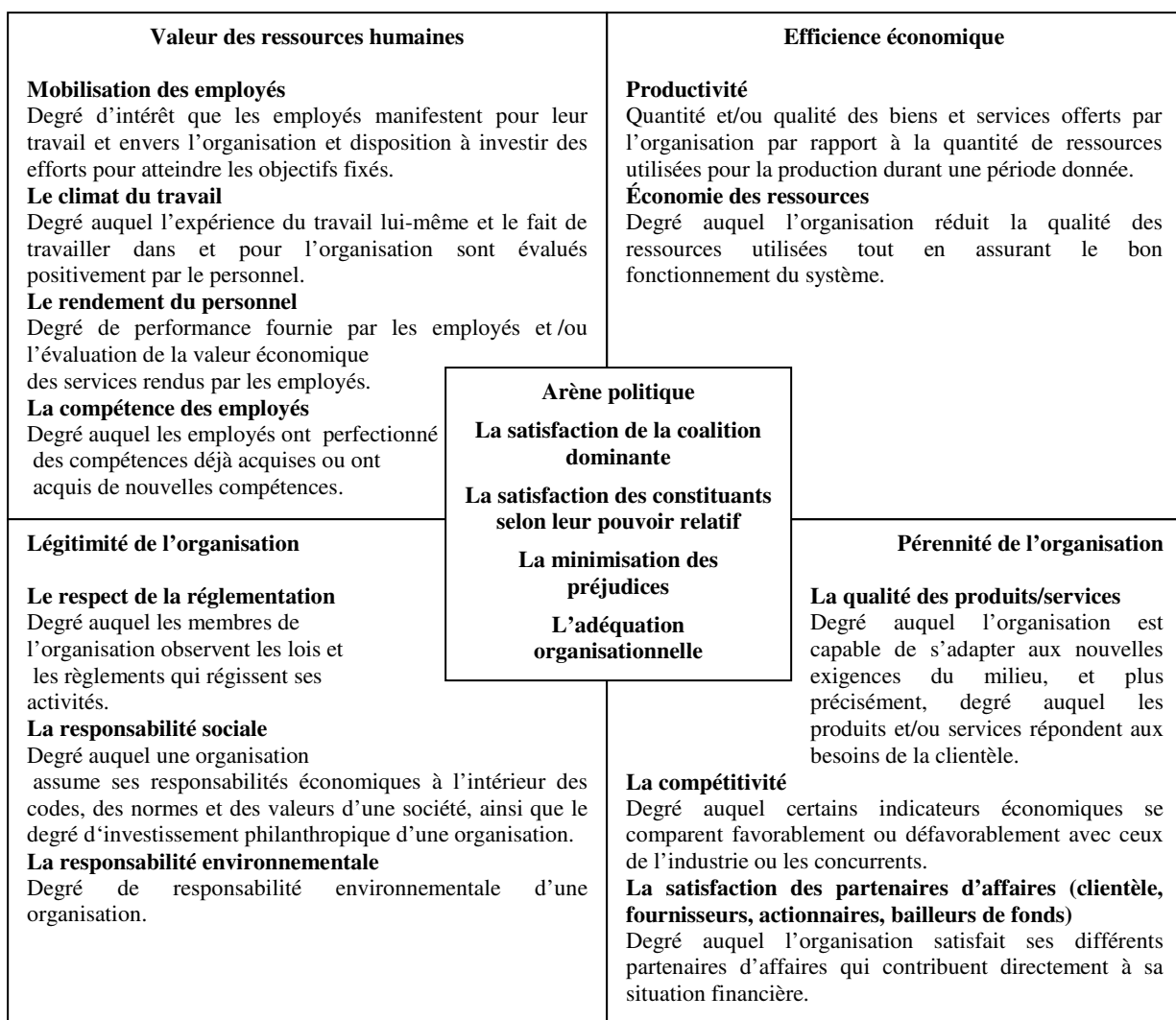


Figure 2 : Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994) révisé par Savoie et Morin (2001)

1.2.2 Le modèle de la performance d'Atkinson, Waterhouse et Wells (1997)

Ce modèle adopte l'approche des parties prenantes (*stakeholders*) comme base de réflexion sur la performance des organisations.

Parties prenantes	Mesures primaires	Mesures secondaires
Les actionnaires	Rendement sur les investissements des actionnaires	<ul style="list-style-type: none"> . Croissance des revenus . Croissance des dépenses . Productivité . Ratio de capital . Ratio de liquidité . Ratio de qualité des actifs
Les clients	Satisfaction de la clientèle et qualité des services	<ul style="list-style-type: none"> . Enquête sur la clientèle pour différents marchés / produits
Les employés	Engagement des employés Compétences des employés Productivité des employés	<ul style="list-style-type: none"> . Enquête d'opinion auprès des employés . Indice sur divers éléments du service à la clientèle . Ratios financiers du coût des employés par différentes classifications de revenus
La communauté	Image publique	<ul style="list-style-type: none"> . Différentes enquêtes externes

Figure 3 : Le modèle de la performance d'Atkinson et al. (1997)

Selon ces auteurs, une organisation suit à la fois des objectifs primaires et secondaires. L'atteinte de ces derniers est nécessaire pour réussir l'atteinte des objectifs primaires, et c'est à ce titre qu'ils doivent être suivis avec attention. Par ailleurs, toute organisation devra identifier correctement les parties prenantes qui affectent d'une manière ou d'une autre sa rentabilité.

1.2.3 Le *balanced scorecard*² de Kaplan et Norton (1992)

Dans ce modèle le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel sont imbriqués dans les différents axes, grâce à une articulation entre des indicateurs stratégiques et des indicateurs historiques (Kaplan et Norton, 1992, 1996, 1998). Ces indicateurs sont choisis selon une vision de l'organisation comme un processus, et sont liés de ce fait par une chaîne de causalité implicite selon laquelle une bonne maîtrise du processus interne associée à un réel investissement de l'entreprise dans la recherche de l'innovation et dans la promotion d'une logique d'apprentissage organisationnel, vont améliorer la satisfaction des clients, entraînant par là même l'atteinte des objectifs financiers de l'entreprise.

Des trois modèles présentés dans ce travail, le *balanced scorecard* est le plus utilisé dans les entreprises car il correspond à un outil du même nom très largement étudié dans la littérature académique et professionnelle. Un des principaux reproches, qui est également fait aux modèles de Lynch et Cross (1991) et de Fitzgerald et al. (1991), est l'absence de fondement théorique.

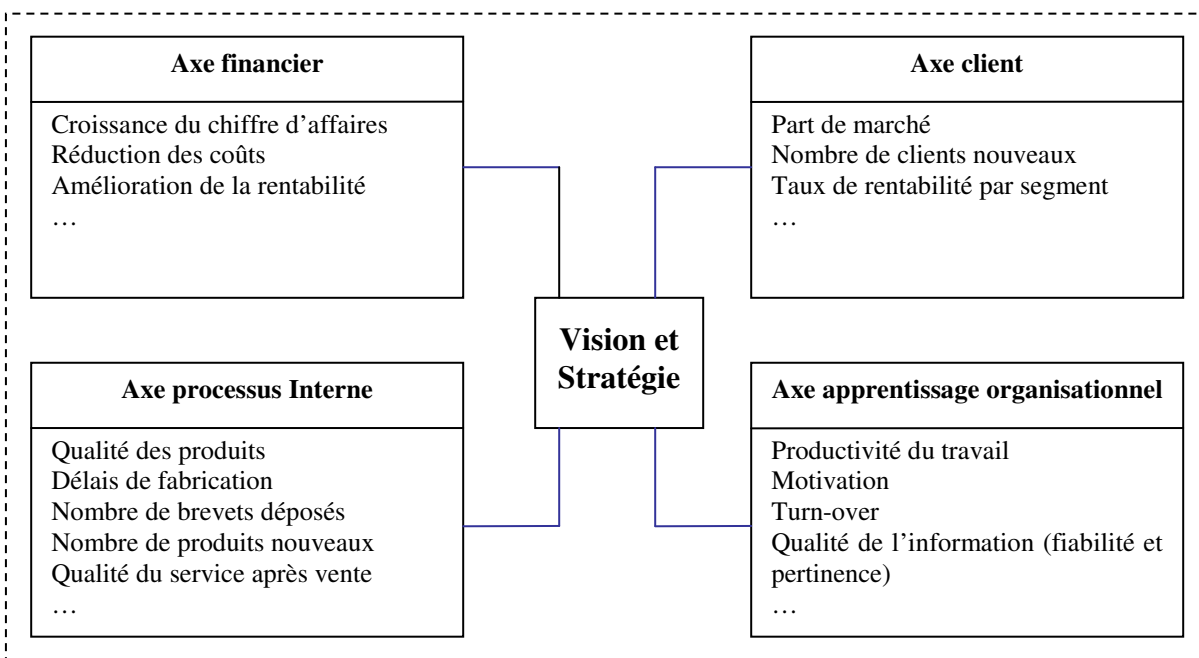


Figure 4 : Le *balanced scorecard* de Kaplan et Norton (1992)

Si plusieurs travaux anglosaxons soutiennent que le *balanced scorecard* est un bon système de mesure de la performance et qu'il répond de ce fait aux attentes des dirigeants pour l'amélioration de la performance de leurs organisations, ses détracteurs ne sont pas uniquement français³ : Bessire, 2000, Bourguignon et al. 2002 ; mais également Nørklit, 2000 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Hoque et James, 2000 ; Ittner et Larcker, 1998b ;

² Traduit tableau de bord prospectif ou équilibré.

³ Pour une synthèse de ces critiques, voir par exemple, Bourguignon et al. (2002) et Errami (2004).

Silk, 1998).

Au-delà de leurs configurations différentes, ces modèles ont pour finalité de coordonner les actions, d'aligner les opérationnels sur la stratégie, et d'encourager l'apprentissage organisationnel à travers l'animation de la réflexion collective sur les performances et en prenant en compte le caractère multidimensionnel de la performance.

Nous nous interrogeons néanmoins sur la véracité du caractère novateur de ces modèles. En effet, Bourguignon (2003)⁴ souligne que le discours du « nouveau » contrôle de gestion laisse croire qu'il est en rupture avec les méthodes classiques de contrôle alors qu'il ne fait que masquer, et parfois renforcer, le prisme des approches traditionnelles.

Ainsi, dans cette étude nous cherchons à savoir si l'évolution naturelle des outils de contrôle et de mesure de la performance relève pour autant d'une nouvelle logique de contrôle de gestion.

Et dans la mesure où le « nouveau » contrôle de gestion, autant que le traditionnel, a pour finalité d'identifier et de suivre les variables et les mécanismes de l'économie de l'entreprise dans leur évolution en fonction des objectifs stratégiques, pour pouvoir réagir le plus rapidement possible aux éventuelles dérives en assurant une certaine convergence des comportements des acteurs (Burlaud et al., 2004), ne serait-il pas un supplément de contrôle traditionnel, avec une intensification de ses modalités ?

Pour répondre à ces interrogations nous nous sommes appuyés sur une méthodologie qualitative que nous présentons dans notre seconde section.

2. LA MÉTHODOLOGIE QUALITATIVE

Le cadre conceptuel de cette recherche qualitative repose sur un design au sens de Yin (1991), avec plusieurs séquences d'aller-retour entre la question centrale de ce travail, l'approche théorique et les résultats obtenus.

Nous nous sommes inspirés des travaux de Huberman et Miles (1991) et Yin (1993) dans le recueil et l'analyse des données des entretiens. En effet, Miles et Huberman expliquent que *« l'instrumentation préalable est habituellement détachée du contexte. Elle vise à l'universalité, l'uniformité, la comparabilité. Or la recherche qualitative est le domaine, s'il en est, dans lequel les contextes peuvent et doivent être étudiés. Ce sont les particularités qui produisent les généralités et non l'inverse »*.

Ces auteurs ont identifié cinq étapes considérées comme incontournables que nous nous sommes attachés à respecter :

Étape 1 - La sélection des entreprises et des interviewés

Le premier problème est le choix de la population auprès de laquelle la collecte de données se fait. Nous avons sollicité des interlocuteurs dans 72 entreprises membres de l'Association des

⁴ Bourguignon A. (2003), "Il faut que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion", comptabilité, Contrôle, Audit, numéro spécial « les innovations managériales », mai, pp. 27-53.

Directeurs de Comptabilité et de Gestion (APDC) et de l'Association de Directeurs Financiers et de contrôle de Gestion – Midi Pyrénées (ADFC). Neuf entreprises ont accepté de participer à ce travail exploratoire. Nous avons réalisé des entretiens semi-directifs d'une durée moyenne de 50 minutes avec des répondants exerçant les fonctions de contrôleurs de gestion et directeurs financiers et de comptabilité.

Certes, de nombreux travaux notamment anglo-saxons, jugent que la population idéale à interroger est celle des managers. Néanmoins, nous notons que la plupart des travaux anglo-saxons qui se basent sur le questionnement des managers s'intéressent, en fait, à l'effet des systèmes de contrôle sur les contrôlés, en l'occurrence les managers (Sponem, 2004), ce qui n'est pas le sujet de notre recherche.

Nous pensons pour notre part que les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion constituent de bons répondants puisqu'ils connaissent les outils de contrôle mis en oeuvre dans leurs entreprises, et sont au courant de l'utilisation qui en est faite par les managers, et des enjeux qui y sont associés.

Étape 2 - La sélection des thèmes à priori et la construction d'un guide d'entretien

Le détail des thèmes du guide d'entretien est présenté dans le tableau ci-après :

THEMES ET SOUS-THEMES ABORDES	
Thème 1 : la place de l'interviewé et sa vision de la performance	
Sous-thème 1 : l'interviewé et sa place dans l'organisation	
Sous-thème 2 : sa perception de la performance organisationnelle	
Thème 2 : l'organisation	
Sous-thème 1 : les variables déterminantes de l'organisation : produits et services, effectifs, chiffre d'affaires, ...	
Sous-thème 2 : le secteur d'activité de l'entreprise : clients, fournisseurs, concurrence, réglementation, ...	
Thème 3 : le contrôle	
Sous-thème 1 : la nature des outils de contrôle	
Sous-thème 2 : la nature des indicateurs de contrôle	
Thème 4 : la stratégie	
Sous-thème 1 : les priorités stratégiques	
Sous-thème 2 : la relation stratégie - contrôle	
Thème 3 : l'environnement	
Sous-thème 1 : les variables fondamentales de l'environnement	
Sous-thème 2 : la relation environnement – contrôle	
Sous-thème 3 : la relation performance – contrôle	

Tableau 1 : Les thèmes du guide d'entretien

Nous avons également fait le choix d'un « design émergent » au sens de Denzis (1989) en enrichissant les questions du guide d'entretien après chaque interview.

Étape 3 - La constitution d'un plan d'échantillonnage

Ce plan correspond à la prise en compte de plusieurs paramètres pour choisir les entreprises de l'échantillon.

- Le milieu

L'objectif de cette étude qualitative est de définir les modes d'existence et d'utilisation

des outils de gestion selon des éléments de contingence tels que la complexité de l'activité et le contexte financier. Il nous a semblé judicieux de nous intéresser à des entreprises de différentes tailles (PME et Groupes) évoluant dans des secteurs d'activités différents (avec différents niveaux de contraintes) pour appréhender cette dimension de complexité et son impact, en association avec la situation économique et financière, sur le choix des outils et indicateurs de gestion mobilisés dans les entreprises interrogées.

- Les acteurs interrogés

Tous les acteurs interrogés sont en charge directement des outils et indicateurs de gestion de leurs entreprises, et participent activement à l'animation du processus du contrôle, ainsi qu'aux procédures de modification ou d'adoption de nouveaux systèmes de gestion.

Nom de l'entreprise ⁵	Fonction du répondant	Secteur d'activité	Chiffre d'affaires 2005 (en millions d'€)	Nombre de salariés
AERO	Contrôleur central	Métallurgie	150	1000
BANKAS	Directeur financier	Banque de détail		1800
LAITAS	Contrôleur central	Agroalimentaire	600	2000
CIBER	Directeur des comptabilités	Informatique	1200	7500
CHIMIX	Directeur financier et des ressources humaines	Métallurgie - Chimie	23	150
CONFEX	Contrôleur central	Textile - habillement	80	540
SERVIP	Contrôleur de gestion central	Restauration - services	11245	324000
CONSTRUX	Directrice de la consolidation et du <i>Reporting</i>	Matériaux de construction	42000	199630
NAVIGAS	Directeur de la consolidation et du contrôle	Transports maritimes et activités connexes	250	1000

Tableau 2 : Personnes interrogées et caractéristiques de leurs entreprises

- Les événements

Pour l'analyse de ces données, nous avons prévu un reclassement des propos retranscrits en fonction de leur thème théorique d'appartenance et de leur signification dans le langage des entreprises étudiées. Cette précaution s'explique par le fait que les termes environnement, outils ou systèmes de contrôle recouvrent des significations à la fois larges et subjectives. Ils peuvent être interprétés de façon différente selon les acteurs. Il a donc fallu systématiquement replacer les termes utilisés par les interviewés dans le contexte de l'entreprise, et dans la mesure du possible, celui de leur raisonnement.

Étape 4 – Choix des outils méthodologiques : le codage, les fiches de synthèse et l'utilisation du logiciel WordMapper

⁵ Pour respecter notre engagement d'anonymat nous avons donné des noms fictifs aux entreprises étudiées.

Dans une première phase, nous avons intégralement enregistré et retranscrit les neuf entretiens, puis nous avons réalisé un codage en fonction d'un dictionnaire des thèmes qui se rapporte à notre revue de la littérature.

Les résultats que nous présentons dans la troisième section sont issus d'une codification des données privilégiant le croisement de celles-ci. Au lieu de favoriser telle ou telle catégorie de données, nous avons traité simultanément les données primaires collectées lors des entretiens et les données secondaires issues de documents internes (notamment les rapports d'activité et les rapports financiers) et externes (principalement des articles publiés dans *Les Échos* sur les 10 dernières années⁶), les unes pouvant confirmer ou infirmer les autres. Nous avons pu établir des fiches de synthèse pour chacune des entreprises, pour présenter ensuite une matrice des outils de contrôle et de mesure de la performance selon la perception des managers interrogés de la situation de l'organisation.

Les résultats de cette première analyse ont été confrontés pour leur validation à une seconde analyse grâce au logiciel WordMapper de Grimmersoft.

Étape 5 – Épreuves de validité

Pour cette étape, nous nous sommes donc appuyés sur le logiciel WordMapper pour l'analyse du contenu des discours des interviewés.

Il s'agit d'un logiciel qui positionne sur un graphique les catégories de mots utilisés. Il nous a permis notamment d'avoir l'assurance de ne pas passer à côté d'une information importante, lors de la première phase d'analyse.

WordMapper utilise des algorithmes de calcul pour identifier les différents thèmes dans l'ensemble des pages.

La technique utilisée dans WordMapper est à mi-chemin entre la lexicométrie et l'analyse de contenu⁷. En utilisant des techniques statistiques et linguistiques, WordMapper va classer automatiquement les segments de texte en unité de contexte.

Un premier travail a été de sélectionner les termes signifiants, c'est-à-dire qui sont les plus pertinents au vu de l'objectif de l'étude. Le choix des mots signifiants est essentiel dans l'efficacité de la classification. Cette liste de mots signifiants constitue une grille d'analyse définie en fonction d'un objectif. Si ce dernier change, on peut établir une nouvelle liste.

Nous nous sommes attachés à définir les mots signifiants d'une manière manuelle, mot par mot, dans l'objectif de ne garder que des mots porteurs de sens pour notre analyse.

3 RÉSULTATS DE L'ÉTUDE

Nous présenterons tout d'abord une matrice qui synthétise les résultats de l'analyse des entretiens et des données primaires et secondaires des entreprises étudiées. Nous présentons ensuite les résultats de l'analyse statistique à l'aide du logiciel WordMapper.

⁶ Nous avons utilisé ici la base de données *Europress*, qui contient les archives de plusieurs publications d'information (les *Échos*, le *Monde*, *Sud Ouest* ...)

⁷ Si la lexicométrie prend en compte le mot, l'analyse de contenu prend comme unité un segment de texte contenant une idée élémentaire ou, en d'autres termes, la plus petite unité de sens ou de signification. L'analyse de contenu a pour objectif de dégager les différents thèmes, de les classer en évitant les interprétations subjectives et personnelles de l'analyste.

3.1 Résultats primaires de l'analyse

A partir des fiches de synthèse sur les modes d'existence des systèmes de contrôle dans les neuf organisations étudiées, nous pouvons présenter la matrice suivante, dans laquelle nous positionnons le type de pilotage pratiqué selon la situation de l'entreprise.

		Les performances économiques actuelles de l'organisation	
		Mauvaises	Bonnes
Le degré de complexité de l'activité économique	Faible	<div><u>Contrôle financier</u></div> <div>BANKAS</div> <div>NAVIGAS</div>	<div><u>Pilotage intuitif</u></div> <div>CONFEX</div> <div>CHIMIX</div>
	Long terme		
	Court terme	<div>AERO</div> <div>CIBER</div> <div><u>Pilotage contraint</u></div>	<div>CONSTRUX</div> <div>LAITAS</div> <div>SERVIP</div> <div><u>Pilotage équilibré</u></div>
	Elevé		

Dans cette matrice, le degré de développement et de richesse des systèmes de contrôle des entreprises est fonction du degré de complexité des activités économiques de celles-ci, et de leurs performances économiques et financières. Le contenu des quatre perspectives de pilotage est détaillé dans la matrice suivante.

		Les performances économiques actuelles de l'organisation	
		Mauvaises	Bonnes
Le degré de complexité de l'activité économique	Faible	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs purement financiers (CA, coûts, rentabilité, cash...) <p><i>Les systèmes diagnostic de contrôle financier sont privilégiés : logique de <u>contrôle financier</u></i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs financiers (CA, coûts, rentabilité, cash...) - Indicateurs non financiers (très variables d'une organisation à l'autre) <p><i>Les systèmes interactifs de contrôle sont privilégiés : logique de <u>pilotage intuitif</u></i></p>
	Long terme		
	Court terme	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs financiers - Indicateurs non financiers liés aux exigences (ex : la qualité dans l'agroalimentaire) et/ou aux risques (ex : l'innovation dans l'informatique) de l'environnement. - Autres indicateurs non financiers à court terme. <p><i>Les systèmes interactifs de contrôle sont privilégiés : logique de <u>pilotage contraint</u></i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs financiers - Indicateurs non financiers, équilibrés et à long terme (clients, fournisseurs, qualité, processus interne, innovation, climat du travail ...) <p><i>Les systèmes de contrôle sont diagnostic et interactifs : logique de <u>pilotage équilibré</u></i></p>
	Elevé		

Par ailleurs, nous avons rattaché systématiquement les quatre perspectives délimitées aux dimensions « diagnostic » et « interactif » des systèmes de contrôle de Simons (1995).

La première perspective concerne les entreprises qui évoluent dans des domaines complexes et qui enregistrent de bons résultats économiques. Elles développent des systèmes équilibrés de pilotage. C'est ce que nous appelons le **pilotage équilibré**. Ces entreprises voient coexister des systèmes de contrôle qui sont, au sens de Simons (1995), à la fois diagnostic (c'est-à-dire, composés de très nombreux indicateurs, très détaillés, pour refléter les différentes dimensions de la performance, et dont la surveillance est déléguée au service contrôle de gestion) et interactif (un nombre limité d'indicateurs multidimensionnels sont suivis régulièrement par les managers qu'ils utilisent d'une manière interactive).

Parmi les entreprises étudiées, trois entreprises nous paraissent relever du pilotage équilibré. Il s'agit de CONSTRUX, LAITAS et surtout de SERVIP. Cette dernière est celle où les systèmes de contrôle et de mesure de la performance et les indicateurs qu'ils contiennent sont les plus variés. Budgets, reporting, méthodes ABC et EVA, *balanced scorecard*, sont gérés d'une manière intégrée.

La seconde perspective regroupe les entreprises qui évoluent dans des domaines complexes et qui enregistrent de mauvais résultats économiques développent des systèmes de pilotage sur les variables clés de l'activité (c'est-à-dire, les variables financières et les variables liées aux exigences du secteur d'activité), c'est ce que nous appelons le **pilotage contraint**. Ce type de pilotage correspond au contrôle interactif de Simons, puisque les seuls indicateurs qui intéressent les dirigeants de l'entreprise et qu'ils utilisent d'une manière fréquente et interactive, sont ceux liés aux contraintes qu'ils doivent surmonter. Quant aux indicateurs non liés directement à ces contraintes, ils ne sont plus regardés même s'ils existent.

L'entreprise CIBER est un exemple très intéressant des entreprises pilotées sous fortes contraintes. En effet, dès le milieu des années 1980, cette entreprise a développé un système de contrôle et de mesure de la performance multidimensionnel complètement intégré comprenant des indicateurs financiers et non financiers très variés et très équilibrés. Les difficultés économiques graves et persistantes survenues dans les années 1990 et dont les effets sont ressentis encore aujourd'hui, ont contraint son management à focaliser son attention sur les indicateurs de survie de l'entreprise, c'est-à-dire les indicateurs financiers. Les seuls indicateurs non financiers qui continuent à intéresser le management de CIBER sont ceux liés aux exigences du secteur d'activité, en l'occurrence l'innovation, étant donné son caractère crucial dans un secteur comme l'informatique.

Dans la troisième perspective, il s'agit des entreprises qui évoluent dans des domaines peu complexes et qui enregistrent de bons résultats économiques. Ces entreprises développent ce que nous appelons des systèmes de **pilotage intuitif**, c'est-à-dire des systèmes basés principalement sur des indicateurs financiers auxquels s'ajoutent des indicateurs qui varient beaucoup selon les sensibilités des dirigeants. Ce type de pilotage correspond au contrôle interactif et pas au contrôle diagnostic car il contient des indicateurs dont le nombre est limité, et qui ne s'intéresse pas aux différentes dimensions de la performance.

L'exemple que nous donnons ici est l'entreprise CONFEX, qui est une grande PME dont les performances économiques sont globalement positives. En raison de la délocalisation complète de son activité de production en Asie du Sud Est, elle a réussi à se soustraire à la

contrainte principale du secteur textile / habillement, qui est le coût de production. Son système de contrôle et de mesure de la performance regroupe des indicateurs financiers et non financiers. Mais ces derniers sont très limités et sont nés de la volonté du dirigeant de vérifier des variables attachées à son intuition stratégique.

Enfin, la dernière perspective concerne les entreprises qui évoluent dans des domaines peu complexes et qui enregistrent de mauvais résultats économiques. Elles développent des systèmes de mesure financiers très détaillés. C'est ce que nous désignons par **contrôle financier**. Il s'agit d'un contrôle de type diagnostic au sens de Simons, mais qui ne concerne quasi-exclusivement que les variables financières.

Un autre résultat de notre analyse est que les entreprises qui évoluent dans des domaines complexes développent des systèmes de mesure avec principalement des indicateurs à court terme, c'est-à-dire que le pilotage équilibré et le pilotage contraint se basent principalement sur des indicateurs à court terme. C'est par exemple le cas dans les entreprises CIBER, SERVIP ou encore CONSTRUX.

De la même manière, les entreprises qui évoluent dans des domaines peu complexes développent des systèmes de mesure avec principalement des indicateurs à long terme. Ce qui revient à dire que le contrôle financier et le pilotage intuitif se basent sur des indicateurs à long terme. C'est le cas dans NAVIGAS, CHIMIX, BANKAS ou CONFEX.

Un troisième résultat est la dynamique qui gouverne l'évolution de l'utilisation des outils de contrôle et de mesure de la performance.

En effet, l'amélioration de la situation économique des entreprises qui évoluent dans des domaines peu complexes entraîne un passage de systèmes de mesures financières vers des systèmes de pilotage intuitif. CONFEX, comme nous l'avons présenté précédemment, en est un exemple. A l'inverse, la dégradation de la situation économique des entreprises qui évoluent dans des domaines peu complexes entraîne un retour de systèmes de pilotage intuitif vers des systèmes de mesures financières.

De la même manière, l'amélioration de la situation économique des entreprises qui évoluent dans des domaines complexes entraîne un passage de systèmes de pilotage sur des variables clés de l'activité vers des systèmes équilibrés de pilotage. L'entreprise LAITAS relève de cette optique, après une situation financière délicate en 2002 et 2003 ayant nécessité une restructuration de l'entreprise. La stabilisation des comptes et le retour de la croissance a coïncidé avec la mise en œuvre d'une stratégie d'enrichissement et d'intégration des outils de gestion. Cela s'est traduit par le déploiement d'un volet décisionnel de l'ERP (le volet transactionnel existait depuis une dizaine d'années déjà), ayant pour objectif de centraliser les indicateurs globaux dans un tableau de bord multidimensionnel, indicateurs qui existaient dans les filiales mais d'une manière éparse, et sans être visualisés par le management du Groupe. A l'inverse, la dégradation de la situation économique des entreprises qui évoluent dans des domaines complexes entraîne un retour de systèmes équilibrés de pilotage vers des systèmes de pilotage sur des variables clés de l'activité dans une logique de survie. Les entreprises CIBER et AERO, en raison de leurs mauvais résultats ont vu leurs systèmes de contrôle évoluer dans ce sens.

Ce dernier résultat est à nos yeux le plus intéressant car il complète la littérature sur les modèles de contrôle et de mesure de la performance que nous avons présentée en amont de notre recherche. Si ces modèles se veulent en rupture avec les systèmes classiques de contrôle et de mesure de la performance, **notre recherche aboutit plus à une articulation entre les formes traditionnelles et modernes du contrôle de gestion qu'à une rupture**, ce qui confirme l'intuition de Bourguignon (2003) préalablement exposée. En effet, la situation d'une entreprise, définie sur notre matrice par ses résultats économiques et financiers et par la complexité de l'environnement auquel elle doit faire face, influence l'utilisation des outils de contrôle et de mesure de la performance. Ainsi, en présence dans l'entreprise d'outils multidimensionnels, la constatation de mauvais résultats économiques n'a paradoxalement pas pour conséquence de pousser les acteurs à utiliser toutes les possibilités des systèmes de contrôle pour chercher des solutions. Au contraire, ils essayent de réduire l'incertitude en concentrant leur attention sur un nombre limité d'indicateurs, peu compliqués, bien maîtrisés, et dont les finalités sont complètement comprises. Il s'agit des indicateurs de survie, c'est-à-dire des indicateurs financiers, quelque soit le degré de complexité de l'activité de l'entreprise, associés si l'activité est complexe, à des indicateurs non financiers liés aux exigences (comme la qualité dans l'agroalimentaire) et/ou aux risques (comme l'innovation dans l'informatique) de l'environnement.

Après cette première analyse, nous nous sommes appuyés sur le logiciel WordMapper pour une analyse confirmatoire.

3.2 Analyse confirmatoire à l'aide du logiciel WordMapper de Grimmersoft

Nous avons réalisé une analyse factorielle des correspondances simples pour visualiser le placement des systèmes de contrôle et de mesure de la performance des différentes entreprises explorées par rapport aux mots signifiants étudiés. Le résultat se résume dans la carte sur la page suivante.

Il en ressort la confirmation de l'existence d'un pilotage équilibré (selon notre terminologie) qui regroupe les entreprises qui utilisent des systèmes de contrôles et de mesures de la performance multidimensionnels d'une manière prospective. Trois entreprises sont positionnées dans cette case : SERVIP, CONSTRUX et LAITAS.

De la même manière, l'analyse factorielle confirme l'existence d'un contrôle contraint dans les entreprises en proie à des difficultés économiques et financières et évoluant dans des environnements complexes. Deux entreprises relèvent de ce type de pilotage : AERO et CIBER, et ce, conformément à notre analyse.

En revanche, l'analyse factorielle positionne les entreprises restantes⁸ dans un même ensemble où les indicateurs financiers sont dominants. Elle ne confirme donc pas la présence d'un pilotage intuitif différent du contrôle financier. Néanmoins, nous pensons qu'il faudrait poursuivre cette analyse avec un nombre plus important d'entreprises.

⁸ CHIMIX et NAVIGAS n'ont pas été prises en compte par WordMapper en raison de la richesse insuffisante en mots signifiants des interviews.

3.3 Perspectives et limites de la recherche

Les résultats de ce travail nous amènent à nous interroger sur les déterminants de l'appropriation des outils de contrôle par les acteurs de l'organisation. C'est le sujet d'une étude en cours dans laquelle nous chercherons à généraliser les résultats de la présente recherche en étudiant les effets de l'environnement sur les outils de contrôle et de mesure de la performance, médiatisés par les acteurs. Nous mobilisons deux courants théoriques : le premier est lié à la théorie de la structuration de Giddens (1979, 1984) et repose notamment sur les travaux d'Orlikowski (1992, 1999, 2000), de Ciborra (1999, 2000) et de de Vaujany (1999, 2005a) ; le second est lié aux approches réalistes critiques de Bhaskar (1989) et Archer (1995), avec notamment les travaux de Lorino (2002) et Hatchuel (1996).

Au final, bien qu'elle soit particulièrement bien appropriée pour l'étude des opinions, des comportements et des pratiques des individus, et se justifie donc pleinement pour l'étude des usages, la méthodologie qualitative présente des limites. En effet, si le petit nombre des entreprises interrogées (neuf entreprises) ne devrait pas être un problème en soit⁹, l'existence d'écarts entre le discours d'un individu sur ses pratiques et la réalité des pratiques décrites est un reproche légitime aux méthodes qualitatives. Nous avons essayé dans ce travail de le dépasser à travers la triangulation des informations (interviews – données internes – données externes).

⁹ Puisque l'objectif de notre démarche est de comprendre les modes d'utilisation des outils de contrôle et de mesure de la performance, et non pas de donner une représentativité statistique.

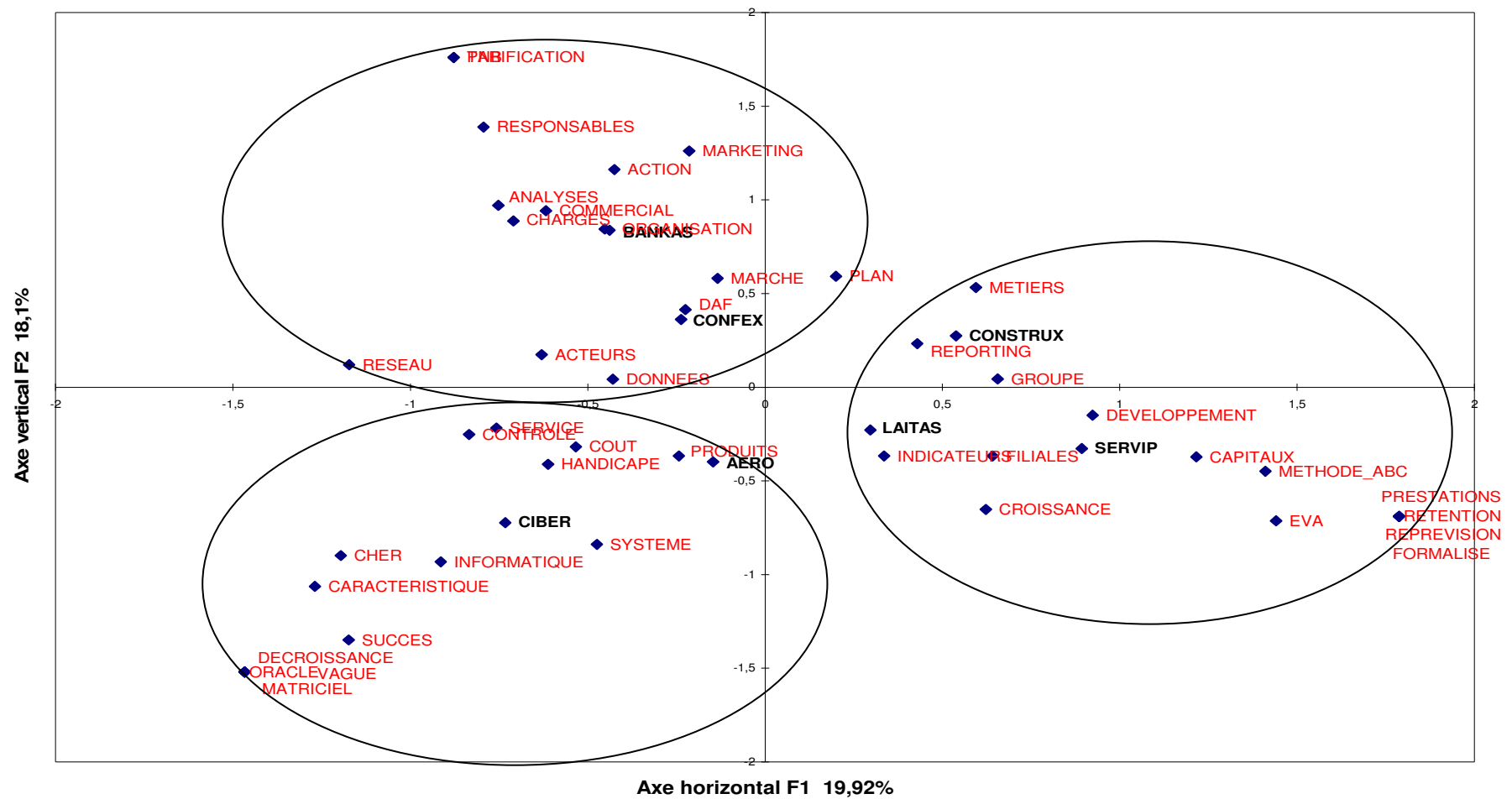


Figure 5 : Carte de l'analyse factorielle des correspondances simples

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press.
- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press.
- Archer M.S. (1995), *Realistic Social Theory: the Morphogenetic Approach*, Cambridge University Press.
- Atkinson A.A., Waterhouse J.H. et Wells R.B. (1997), "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, vol. 38(3), pp. 25-37.
- Berland N., Ponssard J.P. et Saulpic O. (2005), "Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons", *École Polytechnique, Laboratoire d'Économétrie, Cahier de recherche n° 2005-024*, septembre.
- Bessire D. et le C.R.I (2000), "Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre", *Actes du 21^{ème} congrès de l'A.F.C.*
- Bhaskar R. (1989) *Reclaiming Reality: A Critical Introduction to Contemporary Philosophy*, London: Verso.
- Bouquin H. (1994), *Les Fondements du Contrôle de Gestion*, Que sais-je ?, PUF.
- Bouquin H. (1996), "Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore", *Gestion*, Vol. 21, n° 3, septembre.
- Bourguignon A. (2003), "Il faut que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion", *comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial « les innovations managériales », mai, pages pp. 27-53.
- Bourguignon A., Mallerret V. et Norreklit H. (2002), "L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, mai, pp. 7-32.
- Burlaud A., Teller R., Charelain-Ponroy S., Mignon S. et Walliser E. (2004), *Contrôle de Gestion*, Librairie Vuibert, Paris.
- Challagalla G.N. et Shervani T.N. (1996), "Dimensions and types of supervisory control: effects on salesperson performance and satisfaction. *Journal of Marketing*", vol. 60, n° 1, pp. 89-105, Janvier.
- Chassang G. (1987), "Réinventer le contrôle de gestion", *Politique Industrielle*, n° 9, pp. 89-102.
- Chenhall R.H. et Langfield-Smith K. (1998), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), pp. 243-264.
- Ciborra C.U. (1999), "A Theory of Information Systems Based on Improvisation" in Currie W.L. et Galliers B., *Rethinking Management Information Systems*, Oxford University Press.
- Ciborra C.U. (2000), "A critical review of the literature on the management corporate information infrastructure", pp. 15-41 in Ciborra C.U. (eds), *From Control to Drift*, Oxford University Press.
- de La Villarmois O. (1999), *Le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles*, Thèse, Université des Sciences et Technologies de Lille.
- Denzin, N. (1989), *Sociological Methods: A Sourcebook*, Adline Publishnig Company.
- de Vaujany F.X. (1999), "Du management stratégique des NTIC au management stratégique de l'appropriation des NTIC", *Colloque de l'AIMS, ECP*, actes sur CD-ROM.
- de Vaujany F.X. (2005a), "La gestion stratégique des outils de technologies de l'information : une contextualisation de la littérature par une expérience imaginaire", *Management International*, vol. 9, n° 4, pp. 1-16.
- Errami Y. (2004), "Les apports du balanced scorecard à la recherche de la performance", *Cahier de recherche : la performance : de la mesure à l'action*, CERMAT – IAE de Tour, janvier, pp. 139 – 148.

- Fitzgerald L., Johnson R., Brignall S., Silvestro R. et Voss C. (1991), *Performance Measurement in Service Business*. London, CIMA.
- Giddens A. (1979), *Central Problems in Social Theory*, Berkley, CA, University of California Press, 294 p.
- Giddens A. (1984), *The Constitution of Society: Outline of a Theory of Structuration*, University of California press.
- Hatchuel A. (1996), "Coopération et conception collective. Variétés et crises des rapports de prescriptions". Dans de Terssac et Friedberg (Eds), *Coopération et Conceptions*, Toulouse, Octarès Editions, pp. 109-120.
- Hoque Z. et James W. (2000), "Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance", *Journal of Management Accounting Research*, 12, pp. 1-17.
- Huberman A.M., Miles B.M. (1991), *Analyse Des Données Qualitatives : Recueil De Nouvelles Méthodes*, Bruxelles, De Boeck université, 480 p.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1998b), "Innovations in performance measurement: trends and research implications", *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 205-238.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (2003), "Coming up short on non financial performance measurement", *Harvard Business Review*, November, pp. 88-95.
- Ittner C.D., Larcker D.F. et Randell T. (2003), "Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms", *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), pp. 715-741
- Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Mass., Harvard University Press.
- Kaplan R.S. et Norton D.P (1992), "The balanced scorecard: measures that drive performance", *Harvard Business Review*, janvier-février, pp. 71-79.
- Kaplan R.S. et Norton D.P (1996), "The balanced scorecard: translating strategy into action", Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le Tableau De Bord Prospectif*, Harvard Business School Press, Boston.
- Lemaître N. (1984), "La culture d'entreprise, facteur de performance", *Revue Française de comptabilité*, septembre-octobre.
- Livian Y.F. (1998), *Organisation, Théories et Pratiques*, Dunod.
- Lorino P. (2002), "Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliqué aux instruments de gestion", Document de recherche ESSEC, DR 02015, 23p.
- Lynch R.L. et Cross K.F. (1991). *Measure up: Yardsticks for continuous improvement*. Blackwell.
- Macintosh N. B. (1994), *Management Accounting And Control Systems*, Wiley.
- Morin E., Savoie A. et Beaudin G. (1994), *L'efficacité de l'organisation. Théories, Représentations et Mesures*, Chicotimi: Gaëtan Morin, Montréal, 158 p.
- Norrekliit H. (2000), "The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, 11, pp. 65-88.
- Orlikowski W.J. (1992), "The duality of technology: Rethinking the concept of technology in organizations", *Organization Science*, 3, pp. 398-427
- Orlikowski W.J., Okamura K. et Yates J. (1999), "Explicit and implicit structuring of genres in electric communication: reinforcement and change of social interaction", *Organization Science*, 10 (1), 83-103.
- Orlikowski W.J. (2000), "Using technology as a practice lens for studying Technology in organizations", *Organization Science*, 11, July-August, pp. 404-428.
- Ouchi W.G. et Maguire A. (1975), "Organizational control: Two functions", *Administrative Science Quarterly*, VOL. 20, pp. 559-569, December.
- Ouchi W.G. (1978), "The transmission of control through organizational hierarchy", *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, pp. 173-192.
- Ouchi W.G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Sciences*, pp. 833-848.

Savoie A. et Morin E. (2001), « Développement récents dans les représentations de l'efficacité organisationnelle », *Revue Psychologica*, Universidade de Coimbra, Portugal, n°27, pp. 7-29.

Silk S. (1998), "Automating the balanced scorecard", *Management Accounting*, 78(11), pp. 38-42.

Simons R. (1987b), "Planning, control and uncertainty: a process view", in Burns X. J., Kaplan R. S. (eds), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston.

Simons R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives", *Accounting, Organisations and Society*, vol.15, n°1-2, pp. 127-143.

Simons R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, vol.12, pp. 49-62.

Simons R. (1994), "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, vol.15, pp. 169-189.

Simons R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.

Sponem S. (2004), "Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Orléans.

Sveiby K.E. (1997), *The New Organizational Wealth*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.

Thompson J.D. (1967), *Organisations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*, New York: McGraw Hill.

Yin R.K. (1993) *Applications of Case Study Research*, Newbury Park, Calif: SAGE Publications.